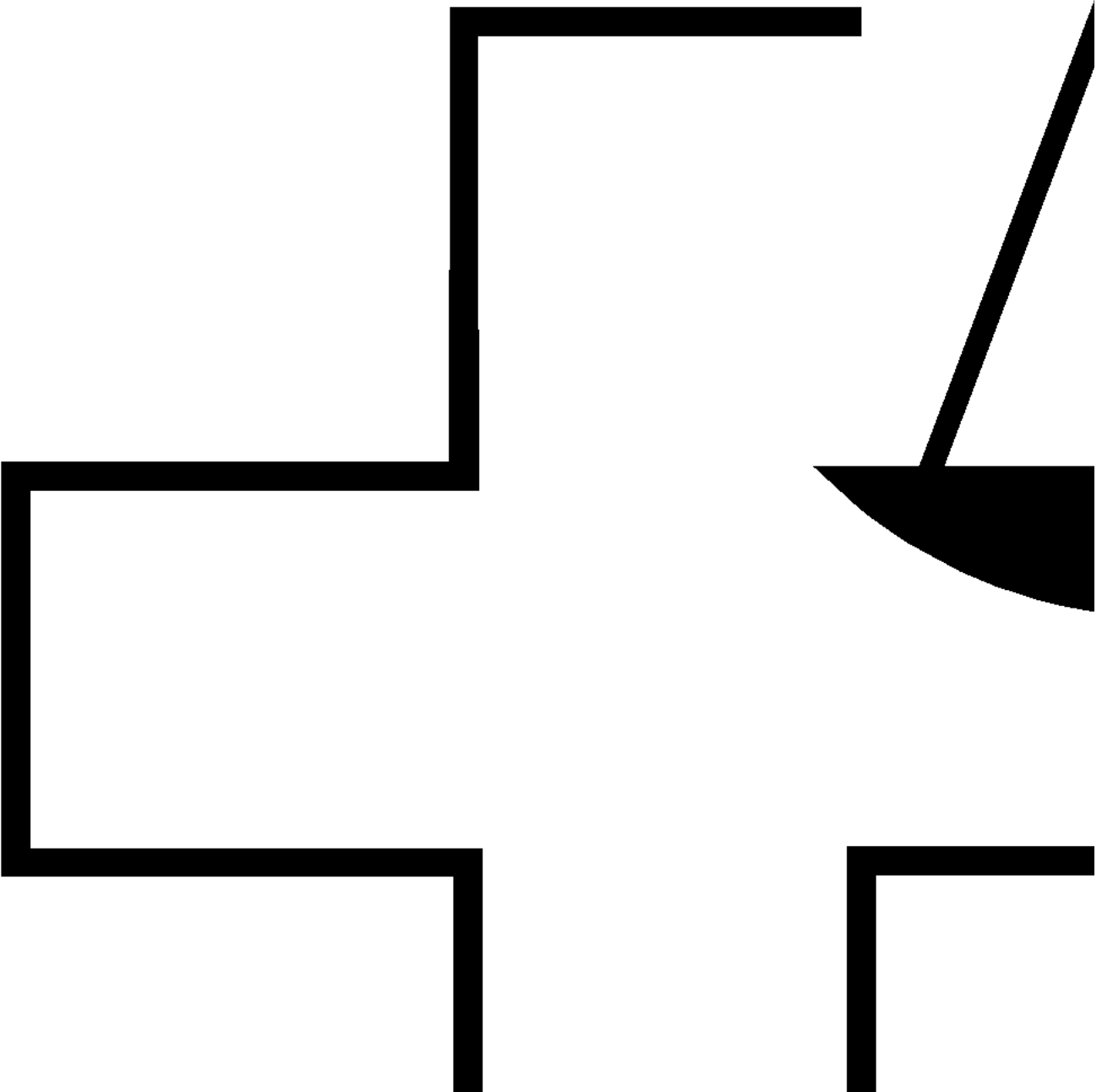


Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C_668/2020

Arrêt du 22 janvier 2021

Ile Cour de droit public

Composition

MM. les Juges fédéraux Seiler, Président,
Zünd et Donzallaz.

Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure

1. A. _____, et

2. B. _____,

tous les deux représentés par Maîtres Thierry F. Ador et Michel Z. Cabaj,
Avocats,
recourants,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève,
rue du Stand 26, case postale 3937, 1211 Genève 3.

Objet

Impôt cantonal et communal 1998 à 2000;
impôt fédéral direct 1999-2000,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de
Genève, Chambre administrative, 4ème section, du 23 juin 2020
(ATA/617/2020).

Faits :

A.

Les époux AA. _____ et BA. _____ sont ressortissants d'Indonésie. Ils ont été tenus pour assujettis à l'impôt dans le canton de Genève depuis l'exercice fiscal 1999 et ont été inscrits au rôle ordinaire de l'impôt dans le canton de Genève dès la période fiscale 2000. Le 6 décembre 2006, les contribuables ont quitté la Suisse pour la Grande-Bretagne.

Par courrier du 16 novembre 2007, l'Administration fiscale cantonale du

canton de Genève a informé les contribuables que les procédures de rappels d'impôts engagées par courrier du 28 novembre 2003 pour les années 1998 à 2000 étaient étendues aux périodes fiscales 2001-B et 2002. Le 5 décembre 2007, elle les a informés que les bordereaux relatifs aux périodes fiscales 1998 à 2001 seraient notifiés après la reddition de son rapport par la Division des affaires pénales et enquêtes de l'Administration fédérale (DAPE). Pour des raisons de prescription, elle allait notifier une taxation 2002 avant la fin de l'année 2007. Le 18 janvier 2008, les contribuables ont formé une réclamation à réception des deux bordereaux de taxation 2002 annoncés. Le 19 décembre 2008, l'Administration fiscale cantonale a notifié aux contribuables des bordereaux ICC et IFD relatifs aux exercices fiscaux 2003 à 2005, bordereaux contre lesquelles les contribuables, le 16 janvier 2009, ont formé une réclamation.

Le 24 mars 2009, la Division des affaires pénales et enquêtes de l'Administration fédérale (DAPE) a rendu un rapport d'enquête qui mettait en évidence des dissimulations fiscales imputables au contribuable, lequel avait été inculqué. Elle suggérait des reprises fiscales sur les revenus déclarés, dont elle chiffrait le montant concernant les périodes fiscales 2000 (ICC uniquement), 2001 et 2002 (ICC et IFD). Pour les périodes fiscales 2003 et 2004, des éléments de revenus supplémentaires allaient être ajoutés aux éléments de taxation ordinaire.

Le 18 décembre 2009, l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève a statué d'une part sur la réclamation des contribuables du 19 janvier 2006 dirigée contre le bordereau ICC 2000 et le bordereau d'amende qui s'y rattachait. Elle a modifié le montant dudit bordereau en leur faveur, et maintenu la quotité de l'amende à concurrence du nouveau montant d'impôt. Elle a statué d'autre part sur leur réclamation contre les bordereaux de taxation relatifs aux exercices 2001 à 2005 par deux décisions, l'une concernant l'ICC et l'autre l'IFD.

Le 15 janvier 2010, l'Administration fiscale cantonale a indiqué aux contribuables que la procédure pénale pour soustraction d'impôts ouverte le 16 novembre 2007 était terminée pour l'IFD et l'ICC 2001-B et 2002 et leur a notifié un bordereau d'amende de 6'952'629 fr. 75 pour l'IFD et de 18'501'641 fr. 45 pour l'ICC. Par décision sur réclamation du 19 août 2010, elle a maintenu les deux bordereaux d'amende précités.

Par jugement du 21 mai 2012, le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève a ordonné la jonction des recours déposés contre les décisions sur réclamations précitées. Il a déclaré irrecevable l'un des recours en tant qu'il portait sur l'année fiscale 2000 et a rejeté les autres pour le surplus.

Par arrêt du 24 novembre 2015 (ATA/1261/2015) la chambre administrative de

la Cour de justice du canton de Genève a rejeté le recours que les contribuables avaient interjeté contre le jugement rendu le 21 mai 2012 par le Tribunal administratif de première instance, dans la mesure où il était recevable.

Par arrêt 2C_32/2016 du 24 novembre 2016, le Tribunal fédéral a admis partiellement le recours que les contribuables avaient interjeté contre l'arrêt rendu le 24 novembre 2015 par la chambre administrative de la Cour de justice du canton de Genève dans la mesure où il était recevable, en ce sens que "l'arrêt rendu le 24 novembre 2015 par la Cour de justice du canton de Genève est annulé en tant qu'il concerne le prononcé de l'amende pour tentative de soustraction d'impôt fédéral direct et d'impôt cantonal et communal pour les périodes 2001-B et 2002 contre BA._____ et confirmé pour le surplus".

Par arrêt du 22 août 2017, la Cour de justice du canton de Genève a annulé partiellement les décisions de l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève du 15 janvier 2010, confirmées sur réclamation le 19 août 2010, en tant qu'elles prononçaient à l'encontre de BA._____ des amendes pour tentative de soustraction d'impôt pour les périodes 2001-B et 2002, et confirmé pour le surplus et en tant que de besoin les décisions d'impôt fédéral direct cantonal et communal de l'Administration fiscale cantonale du 18 décembre 2009, confirmées sur réclamation le 19 août 2010, relatives aux exercices 2001 à 2005, ainsi que celle du 20 août 2010 confirmée sur réclamation le 30 septembre 2010, relative à l'exercice 2006.

Dans leurs déclarations fiscales 2007 à 2009, les contribuables ont déclaré uniquement leur bien immobilier sis à Anières et n'ont été imposés que sur cet élément. Pour les périodes 2010 à 2014, ils ont été taxés d'office, faute d'avoir retourné leurs déclarations fiscales. Le 7 octobre 2015, ils ont élevé réclamation à l'encontre de ces taxations. Par décisions du 28 septembre 2015, l'Administration fiscale cantonale a admis partiellement la réclamation des intéressés.

B.

Le 9 avril 2010, l'Administration fiscale cantonale a formé, à l'encontre des contribuables, quatre demandes de sûretés valant ordonnances de séquestre (fiscal) pour un montant total de 139'484'026 fr. 10, afin de garantir le paiement de l'impôt cantonal et communal 2000 à 2005 et de l'impôt fédéral direct 2001 à 2005. Les contribuables ayant formé opposition aux commandements de payer notifiés par l'Administration fiscale cantonale, celle-ci a requis la mainlevée des oppositions, procédures qui ont fait l'objet de recours jusqu'au Tribunal fédéral, lequel a statué par arrêts des 10 avril 2018 (déclarant irrecevables les recours 5A_30/2018, 5A_31/2018 et 5A_32/2018) et 3 septembre 2018 (rejetant les recours 5A_555/2018, 5A_556/2018 et 5A_557/2018). Dans les trois premiers arrêts, le Tribunal fédéral a retenu que

les recourants se contentaient d'alléguer leur insolvabilité sans nullement étayer leur propos, et de faire référence à leur "situation financière actuelle", sans la décrire, ni a fortiori la démontrer, de sorte que leur argumentation ne satisfaisait nullement aux exigences de motivation requises. Dans les trois derniers, le Tribunal fédéral a jugé qu'il n'appartenait pas au juge de la mainlevée, en l'absence de décision de répartition prise par les autorités fiscales, de se préoccuper de l'éventuelle insolvabilité d'un époux.

Le 23 mai 2017, l'Administration fiscale cantonale a requis quatre nouveaux séquestres contre les contribuables, également pour un montant total de 139'484'026 fr. 10, avec intérêts à 5 % l'an dès le 23 mai 2017, afin de garantir les impôts susmentionnés. Ces séquestres se fondaient sur l'art. 271 al. 1 ch. 6 de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite du 11 avril 1889 (LP; RS 281.1). Les ordonnances de séquestres et les commandements de payer en validation du séquestre ont été communiqués aux contribuables par voie édictale. Ces derniers y ont fait opposition. Les ordonnances de séquestres sont entrées en force (arrêts du Tribunal fédéral 5A_510/2018, 5A_511/2018 et 5A_512/2018 du 26 septembre 2018).

Par arrêts du 20 novembre 2018 (ACJC/1603/2018, ACJC/1604/2018, ACJC/1605/2018 et ACJC/1606/2018), la chambre civile de la Cour de justice du canton de Genève a suspendu l'effet exécutoire accordé aux quatre jugements rendus par le Tribunal de première instance prononçant la mainlevée de l'opposition aux commandements de payer susmentionnés, considérant que, compte tenu de l'importance des montants litigieux, il était vraisemblable que la continuation des poursuites serait de nature à provoquer des difficultés financières pour les contribuables.

C.

Par pli du 18 octobre 2017 adressé à l'Administration fiscale cantonale, les contribuables ont exposé que les déclarations fiscales suisse et indonésienne 2015 faisaient apparaître une fortune de 20'681'606 fr., alors que les dettes "solidaires" s'établissaient à 117'556'665 fr. Ils n'étaient ainsi pas en mesure de faire face à leurs obligations financières, à savoir à leurs dettes fiscales excédant CHF 86'000'000 fr. et aux intérêts y afférents, de sorte qu'ils se trouvaient en situation d'insolvabilité. En conséquence, l'Administration fiscale cantonale aurait déjà dû émettre une décision fixant la part d'impôt due pour chacun des époux.

Par décision du 8 février 2018, l'Administration fiscale cantonale a rejeté la demande de répartition, pour le motif que les contribuables n'avaient pas établi qu'ils se trouvaient en situation d'insolvabilité. Les pièces remises ne permettaient pas d'attester de leur incapacité durable de remplir leurs obligations financières.

Le 15 mars 2018, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre de la

décision rendue le 8 février 2018 par l'Administration fiscale cantonale. Ils soutenaient que, selon le rapport de la DAPE, l'ensemble des éléments imposables du couple avait été attribué à AA. _____, hormis ceux relatifs à l'immeuble d'Anières. L'Administration fiscale cantonale était au courant de leur situation d'insolvabilité depuis 2016, à la suite du recours ayant donné lieu à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2016. Ils avaient remis une "due diligence" mondiale de leurs actifs. Les 4 août et 18 octobre 2017, ils avaient établi leur situation d'insolvabilité. Par ailleurs, compte tenu de la situation économique précaire prévalant en Indonésie, la valeur de leurs actifs s'était dépréciée. Leurs dettes indonésiennes se montaient à l'équivalent de 157'650'000 fr., auxquelles s'ajoutaient les prétentions de l'Administration fiscale cantonale s'élevant à plus de 86'000'000 fr., alors que leurs actifs équivalaient à quelque 90'000'000 fr. Ils ne pourraient ainsi jamais faire face à leurs obligations.

Le 30 avril 2018, les contribuables ont complété leur réclamation en concluant, préalablement, à la suspension des procédures de poursuites en lien avec les impôts 2000 à 2006 et, principalement, à ce que l'Administration fiscale cantonale procède à la répartition des éléments imposables entre les époux. Ils ont produit une "due diligence opinion addenda" datée du même jour, établie par une étude d'avocats de Jakarta, qui évaluait les actifs de AA. _____ à USD 17'925'643.-. Ses principales dettes, envers les sociétés B. _____ Ltd et C. _____, totalisaient environ USD 165'821'774.-. Dès lors, ses actifs présentaient un solde négatif de USD 147'896'131.-, sans compter leurs dettes fiscales pour les années 2000 à 2006, qui s'élevaient, pour AA. _____ et pour son épouse, à respectivement CHF 130'000'000.- et à CHF 92'000'000.- environ, y compris les intérêts. Par ailleurs, si l'on défalquait des actifs de AA. _____ la valeur des biens immobiliers singapouriens et suisses, propriétés de son épouse, le solde débiteur était porté à 292'661'426 fr., respectivement à 237'825'097 fr. pour son épouse. Ils faisaient par ailleurs l'objet de nombreuses poursuites pour dettes en Suisse. Leurs revenus de l'année 2016 se chiffrent à 100'155 fr., ils étaient incapables de faire face à leurs engagements financiers, et ils devaient être considérés comme insolubles, ne répondant plus solidairement des impôts dus.

Par décision du 13 novembre 2018, l'Administration fiscale cantonale a rejeté la réclamation, au motif que les contribuables n'avaient pas démontré qu'ils se trouvaient en situation d'insolvabilité. Le "due diligence opinion addenda" et leur déclaration fiscale indonésienne ne constituaient pas des éléments de preuve suffisants. Ils n'avaient produit aucun acte de défaut de biens les concernant, ni aucune pièce établissant l'existence d'une faillite ou d'un concordat par abandon d'actifs. Leurs seules poursuites, hormis celles émanant de l'Administration fiscale cantonale, portaient sur de faibles montants et se rapportaient à leur villa d'Anières, gagée à concurrence de 1'600'000 fr. seulement, alors qu'elle avait été estimée à une valeur oscillant entre 12'000'000 et 23'000'000 fr. En outre, ils ne faisaient pas état d'hypothèques grevant leur immeuble sis au Royaume-Uni. La prétendue

diminution de valeur d'actifs mondiaux d'un riche homme d'affaires ne pouvait être assimilée à une situation de surendettement. En 2017, le magazine Forbes avait classé AA. _____ au 35ème rang des personnes les plus riches d'Indonésie. Les contribuables étaient toujours représentés par des avocats réputés, qui fonctionnaient peu probablement à découvert. Dans ses arrêts du 10 avril 2018 (5A_30/2018, 5A_31/2018 et 5A_32/2018), le Tribunal fédéral avait globalement retenu que les époux n'avaient nullement démontré leur situation d'insolvabilité.

Par acte du 14 décembre 2018, les contribuables ont interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève à l'encontre de la décision du 13 novembre 2017. Selon leur déclaration fiscale indonésienne pour l'année 2017, les actifs de AA. _____, d'une valeur de quelques millions de francs suisses, ne couvraient de loin pas leurs dettes se chiffrant à plus de 300'000'000 fr., à savoir 157'650'000 fr. auxquels s'ajoutaient des dettes fiscales et intérêts de respectivement 86'000'000 fr. et 50'000'000 fr. Les actifs de son épouse étaient valorisés à 20'000'000 fr., tandis que ses dettes s'établissaient à 220'000'000 fr. Les contribuables étaient dès lors manifestement en situation d'insolvabilité. Ils étaient par ailleurs endettés auprès des sociétés indonésiennes B. _____ Ltd et C. _____, ainsi que des créanciers suisses, tels que des entreprises de réparation ou d'entretien, en lien avec leur immeuble d'Anières ou encore des avocats.

Par jugement du 24 juin 2019, le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève a rejeté le recours. Il découlait des déclarations fiscales indonésiennes 2015 et 2016 que les dettes des contribuables excédaient leurs actifs de plusieurs dizaines de millions de francs suisses. Ils n'avaient produit aucun justificatif relatif à la seule dette dont ils se prévalaient encore dans leur déclaration fiscale indonésienne 2016, à savoir la créance de B. _____ Ltd à leur encontre, dont l'existence paraissait au demeurant douteuse. En effet, le 25 avril 2018, B. _____ Ltd - qui avait des rapports de proximité avec le contribuable - avait attesté qu'outre ses liquidités, son seul actif se composait d'une participation dans la société canadienne D. _____, n'indiquant aucunement qu'elle serait titulaire d'une créance à l'encontre des contribuables. Ceux-ci n'avaient dès lors pas démontré se trouver de manière durable en situation d'insolvabilité.

D.

Par acte posté le 29 juillet 2019, les contribuables ont interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice du canton de Genève contre le jugement rendu le 24 juin 2019 par le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève, concluant préalablement à ce qu'interdiction soit faite à l'office des poursuites (ci-après : OP) de prendre quelque mesure que ce soit à l'encontre des contribuables, et principalement à l'annulation du jugement attaqué et à ce que soit ordonnée l'ouverture de la

procédure de répartition des éléments imposables entre époux s'agissant de l'ICC 2000 à 2006 et de l'IFD 2001 à 2006. Ils avaient établi de manière détaillée leur insolvabilité et il incombait à l'Administration fiscale cantonale et au Tribunal administratif de première instance de formuler toute demande de renseignements complémentaires nécessaire eu égard aux garanties fondamentales d'une procédure équitable et du droit d'être entendu. Ils demandaient à être entendu oralement.

Le Tribunal administratif de première instance avait retenu à tort qu'ils n'auraient pas renversé la présomption établie par le rapport de la DAPE du 24 mars 2009 quant à leur situation financière. Il n'incombait pas au justiciable de prouver un fait négatif. Le Tribunal administratif de première instance avait retenu à tort que l'attestation des administrateurs de la société B. _____ Ltd du 25 avril 2018 était douteuse. S'il existait un doute sur la valeur actuelle de la société malgré les pièces produites, le Tribunal administratif de première instance aurait dû instruire ou renvoyer la cause à l'Administration fiscale cantonale pour examiner plus en détail la structure des actifs de la société. Les pertes sur investissements et réductions de capital de D. _____ n'avaient à tort pas été pris en compte, selon le même raisonnement que celui fait pour B. _____ Ltd. La créance de la société C. _____ n'avait à tort pas été prise en compte en violation de leur droit d'être entendu. La preuve du sauvetage de la société E. _____ du frère du contribuable était donnée par une appréciation logique des faits notoires ou non contestés. Seul le contribuable pouvait rembourser cette créance. Il était notoire que le contribuable avait financé de nombreuses oeuvres caritatives jusqu'à ce que sa situation financière se détériore. C'était à tort que le Tribunal administratif de première instance n'avait pas admis comme preuve les déclarations fiscales indonésiennes 2015 et 2016 ainsi que la "due diligence opinion" pour admettre la créance de B. _____ Ltd.

E.

Par arrêt du 23 juin 2020, la Chambre administrative de la Cour de justice a rejeté le recours. L'insolvabilité durable des contribuables n'était pas suffisamment établie. Les documents produits n'étaient pas probants. En outre, l'extrait du registre des poursuites du 5 février 2019 ne mentionnait aucun acte de défaut de biens ni aucune faillite.

F.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, AA. _____ et F. _____ demandent au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, en substance d'annuler l'arrêt rendu le 23 juin 2020 par la Cour de justice du canton de Genève et de " renvoyer la cause à l'autorité intimée pour émettre de nouveaux bordereaux de scission ICC 2000 à 2006 et IFD 2001 à 2006, en tant que F. _____ n'a d'autre élément imposable que son bien immobilier sis à Anières, s'agissant de l'imposition sur la valeur locative et la valeur fiscale ". Ils demandent l'assistance judiciaire.

La Cour de justice, l'Administration fiscale cantonale et l'Administration fédérale des contributions s'en tiennent à l'arrêt attaqué.

Les contribuables ont déposé un complément à leur demande d'assistance judiciaire.

Considérant en droit :

1.

Le présent recours a été déposé par AA._____ et F._____, alors que l'arrêt attaqué a été rendu à l'encontre de AA._____ et BA._____.

1.1. Selon l'art. 89 al. 1 LTF, a qualité pour former un recours en matière de droit public quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité précédente ou a été privé de la possibilité de le faire, est particulièrement atteint par la décision ou l'acte normatif attaqué et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification.

1.2. L'instance précédente a délimité l'objet du litige au rejet par l'autorité intimée, par décision du 8 février 2018, d'une demande formulée par AA._____ et BA._____ de répartition des impôts dus en raison d'une incapacité durable de remplir leurs obligations financières, à l'exclusion de l'existence d'un second et nouveau motif de rupture de la solidarité entre les contribuables en raison de leur séparation. Afin d'éviter de préjuger de la procédure en cours devant les instances cantonales s'agissant de la réalité de la séparation des époux en avalisant de manière tacite dans la présente procédure le changement de nom de l'épouse en raison d'un éventuel divorce, il sera admis que l'épouse du recourant a bien pris part à la procédure devant l'instance précédente et a qualité pour recourir en la présente procédure sous son nom de mariage, le rubrum étant corrigé en ce sens. Pour le surplus, les recourants ont fait élection de domicile en Suisse auprès des mêmes mandataires.

2.

2.1. Selon la jurisprudence, l'objet de la contestation qui peut être portée devant le Tribunal fédéral est déterminé par la décision attaquée et par les conclusions (art. 107 al. 1 LTF) des parties (cf. **ATF 142 I 155** consid. 4.4.2 p. 156 et les références). La partie recourante ne peut par conséquent pas prendre des conclusions ni formuler de griefs allant au-delà de l'objet du litige. Il ne sera par conséquent pas tenu compte des griefs et allégations des recourants en lien avec une éventuelle séparation des recourants qui conduirait à la fin de la solidarité fiscale, tandis que la conclusion tendant à faire constater *que F._____ n'a d'autre élément imposable que son bien*

immobilier sis à Anières, s'agissant de l'imposition sur la valeur locative et la valeur fiscale, est irrecevable car elle ne fait pas partie de l'objet du litige qui se limite au principe de la fin de solidarité fiscale des recourants pour raison d'insolvabilité.

2.2. Le Tribunal fédéral fonde son raisonnement juridique sur les faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), à moins que ces faits n'aient été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (**ATF 140 III 115** consid. 2 p. 117) - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF (art. 105 al. 2 LTF). La partie recourante qui entend s'écarter des constatations de fait de l'autorité précédente (cf. art. 97 al. 1 LTF) doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions d'une exception prévue par l'art. 105 al. 2 LTF seraient réalisées et la correction du vice susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF). A défaut d'une telle motivation, il n'est pas possible de prendre en considération un état de fait qui diverge de celui contenu dans la décision attaquée, ni des faits qui n'y sont pas constatés (**ATF 142 V 2** consid. 2 p. 5; **135 II 313** consid. 5.2.2 p. 322). En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves (**ATF 139 II 404** consid. 10.1 p. 445; **137 II 353** consid. 5.1 p. 356; **136 II 101** consid. 3 p. 104 s.).

En l'espèce, les recourants consacrent inutilement pas moins de 29 pages de leur mémoire à relater les faits de la cause puisqu'ils ne démontrent pas que les conditions de l'art. 97 al. 1 LTF seraient réunies. Il n'est par conséquent pas possible de s'écarter des faits retenus dans l'arrêt attaqué.

2.3. Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF et en dérogation à l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral ne connaît toutefois de la violation des droits fondamentaux ainsi que de celle de dispositions de droit cantonal que si le grief a été invoqué et motivé par le recourant, à savoir exposé de manière claire et détaillée (**ATF 144 II 313** consid. 5.1 p. 319; **142 I 99** consid. 1.7.2 p. 106). S'agissant du droit cantonal harmonisé, le Tribunal fédéral en vérifie librement la conformité aux dispositions de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14) et son application par les instances cantonales, sauf si cette loi laisse une certaine marge de manoeuvre aux cantons, auquel cas l'examen du Tribunal fédéral est limité à celui de la violation de droits constitutionnels dûment invoqués, en particulier l'arbitraire (**ATF 144 II 313** consid. 5.3 p. 319; **134 II 207** consid. 2 p. 209 s.).

I. Impôt fédéral direct

3.

Dans un premier grief, les recourants soutiennent que l'art. 6 § 1 CEDH trouve

application en la présente cause. Ils reprochent à l'autorité précédente de ne pas avoir donné suite à leur requête de les entendre oralement sur leur situation patrimoniale et de ne pas avoir fourni d'explications à ce sujet. Ils invoquent la violation des art. 6 § 1 CEDH, 29 et 30 Cst. ainsi que 125 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11).

3.1. A teneur de l'art. 6 par. 1 CEDH, toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle.

3.1.1. L'art. 6 CEDH ne trouve pas application dans les procédures fiscales qui n'ont pas un caractère pénal (**ATF 140 I 68** consid. 9.2 p. 74 et les références citées; arrêt 2C_941/2015 du 9 août 2016 consid. 4.1). En revanche, il est admis que la procédure réprimant la soustraction fiscale est une procédure à caractère pénal à laquelle l'art. 6 CEDH est applicable (**ATF 140 I 68** consid. 9.2 p. 74; **138 IV 47** consid. 2.6.1 p. 51; arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme [ci-après: CourEDH] A.P., M.P. et T.P. c. Suisse du 29 août 1997, 19958/92, Rec. 1997-V §§ 40 ss). En ce domaine, le contribuable peut en principe se prévaloir d'un droit à être entendu oralement, ce que le Tribunal fédéral a déjà reconnu dans un arrêt datant de 1993 (**ATF 119 Ib 311** consid. 7a p. 331 s.).

3.1.2. Les recourants perdent de vue qu'en vertu de l'art. 180 LIFD, les époux qui vivent en ménage commun ne répondent que de la soustraction des éléments imposables qui leur sont propres. Il n'y a par conséquent *ex lege*, hormis les cas de l'art. 177 LIFD - qui ne sont pas en cause en l'espèce - pas de solidarité entre eux en matière de soustraction fiscale (arrêt 2C_689/2019 du 15 août 2019 consid. 2.2.2 et 2.2.3 in RF 74 2019 746; Christine Jacques, Commentaire romand de la LIFD, Yves Noël/Florence Aubry-Girardin Ed., 2e éd., 2017, n° 7 ad art. 180 LIFD). La solidarité et les règles qui en régissent l'extinction, telles qu'elles sont prévues par l'art. 13 LIFD, ne trouvent d'application que pour l'impôt fédéral direct et d'éventuels rappels de cet impôt. Il s'ensuit que l'art. 6 CEDH ne trouve pas d'application dans une procédure relative, comme en l'espèce, à l'art. 13 al. 1 LIFD. La violation de l'art. 6 CEDH est par conséquent rejetée.

3.2. L'art. 125 LIFD, dont la violation est alléguée par les recourants, ne prévoit pas que les contribuables doivent être entendu oralement. Il n'est par conséquent pas violé.

3.3. Garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., le droit d'être entendu comprend, notamment, le droit pour le justiciable d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (cf. **ATF 145 I 167** consid. 4.1 p. 170 s.; **143 III 65** consid.

3.2 p. 67; **142 II 218** consid. 2.3 p. 222). L'autorité peut renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (**ATF 145 I 167** consid. 4.1 p. 171; **140 I 285** consid. 6.3.1 p. 299). L'art. 29 al. 2 Cst. ne garantit pas, de façon générale, le droit d'être entendu oralement (**ATF 134 I 140** consid. 5.3 p. 148). Le droit d'être entendu implique également pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision (**ATF 143 III 65** consid. 5.2 p. 70 s.; **142 II 154** consid. 4.2 p. 157; **141 V 557** consid. 3.2.1 p. 564 s.).

3.3.1. Dans l'arrêt querellé, l'autorité précédente ne s'est pas prononcée sur la requête tendant à l'audition orale des recourants. Elle a en réalité implicitement procédé à une appréciation anticipée des preuves, en considérant manifestement que le moyen en question n'était pas de nature à influencer le sort de la cause, d'autant moins que l'art. 6 CEDH n'est pas applicable au domaine régi par l'art. 13 LIFD et que l'art. 29 al. 2 Cst. ne garantit pas le droit d'être entendu oralement.

3.3.2. Concernant le caractère pertinent de ce moyen de preuve, il faut relever ce qui suit. En invoquant l'art. 29 al. 2 Cst., dont ils ne présentent du reste pas le contenu en violation de l'obligation de motivation accrue de l'art. 106 al. 2 LTF, les recourants ne prétendent pas que les instances précédentes ont refusé les nombreuses preuves par pièces qu'ils ont eu tout loisir de déposer devant l'autorité intimée déjà, puis de compléter à mesure que les instances judiciaires successives leur ont fait part des lacunes qu'elles y décelaient. Le grief de violation du droit d'être entendu doit partant être écarté.

3.3.3. Par ailleurs, dans les présentes circonstances, même s'il avait fallu reconnaître l'existence d'une telle violation, une annulation de l'arrêt attaqué n'aurait pas été justifiée, puisqu'un renvoi de la cause à l'autorité précédente pour qu'elle se prononce explicitement sur la requête des recourants n'aurait été qu'une formalité inutile et vide de sens (cf. arrêts 2C_642/2020 du 16 novembre 2020 consid. 3; 5A_699/2017 du 24 octobre 2017 consid. 3.1.3 et les références).

4.

Les recourants reprochent aux instances précédentes de n'avoir pas ordonné d'instruction complémentaire visant à établir leur insolvabilité en violation des art. 123, 130, 134, 135, 142, 143 et 145 LIFD. A leur avis, il n'y aurait nul doute qu'ils ont étayé de manière détaillée leur insolvabilité, de sorte qu'il incombait aux autorités intimées, en vertu de la "maxime inquisitoire sociale" (sic), de formuler toute demande de renseignements complémentaires si une zone d'ombre persistait quant à leur insolvabilité.

4.1. Selon l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les

éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) et fournir les documents nécessaires (art. 125 LIFD). A la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir tout renseignement écrit ou oral, spécialement lorsque, au vu de la déclaration d'impôt, des questions surgissent à propos des revenus, des frais d'acquisition, de l'évolution de la fortune, etc. (art. 126 al. 2 LIFD). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration.

4.2. Les recourants perdent de vue que les articles de la LIFD qu'ils estiment violés par les instances précédentes concernent l'exactitude de la déclaration fiscale et l'établissement de la taxation et non pas l'existence, ou non, de leur insolvabilité, eu égard à leur solidarité fiscale, qui n'intervient qu'une fois l'entrée en force de l'impôt fédéral direct dû. A supposer, ce qui est douteux, que ces dispositions légales de droit fédéral puissent, par analogie, influencer les obligations d'instruction imposées par le droit cantonal de procédure aux autorités de juridiction administrative fiscale cantonales, elles ne prévoient pas, quoi qu'il en soit, de "maxime inquisitoire sociale", notion qui semble du reste relever du droit privé suisse. Le grief de violation du droit fédéral est rejeté sur ce point. Il y a lieu de retenir par conséquent que les recourants n'ont pas démontré que les autorités intimées et l'instance précédente auraient violé un devoir d'instruction (complémentaire) destiné à établir leur insolvabilité. Enfin, il est faux de considérer, comme semblent le soutenir les recourants, que la preuve de l'insolvabilité ou, en d'autres termes, de l'existence de dettes (fortune négative) s'apparente la démonstration d'un fait négatif.

5.

5.1. En vertu de l'art. 13 al. 1 LIFD, les époux qui vivent en ménage commun répondent solidairement du montant global de l'impôt. Toutefois, chaque époux répond du montant correspondant à sa part de l'impôt total lorsque l'un d'eux est insolvable. L'insolvabilité doit être reconnue dès l'instant où sont établis des éléments qui attestent de l'incapacité durable du débiteur de remplir ses obligations financières, par exemple, un surendettement complet, l'existence d'actes de défaut de biens (à tout le moins définitifs), l'ouverture de la faillite ou la conclusion d'un concordat par abandon d'actifs (arrêt 2C_58/2015 du 23 octobre 2015 consid. 5.2 in RDAF 2015 II 576 et RF, 71 2016 365). La limitation de la responsabilité solidaire entre époux a été édictée dans le but de protéger le conjoint solvable, qui serait bien en peine, à défaut, de se retourner contre son conjoint insolvable (arrêt 2A.45/2001 du 12 juillet 2001 consid. 3a et les références citées).

5.2. L'instance précédente a relevé que les recourants avaient produit des états de leur situation financière internationale (due diligence opinion du 11 janvier 2016 et son addenda du 30 avril 2018) établis par une étude d'avocats indonésienne. Le premier reprenait les éléments de la déclaration d'impôts indonésienne de 2014 des recourants ainsi que de divers articles de presse et le second était "une mise à jour" du précédent avis.

Procédant à l'appréciation de la valeur probante des documents déposés, l'instance précédente a constaté que, pour 2016, une seule dette figurait dans la déclaration fiscale, à l'égard de B. _____ Ltd pour un montant de IDR 1'609'520'000'000.-, soit 121'406'094 fr. (taux de change au 31 décembre 2016 de CHF 0.007543/IDR 100), alors que cette société avait attesté le 25 avril 2018 l'état de ses actifs, parmi lesquels la créance à l'égard du recourant ne figurait pas et que le seul actif mentionné était constitué par les participations dans la société D. _____. Certes, les recourants avaient exposé qu'elle avait été rédigée par les administrateurs de B. _____ Ltd en vue d'établir leur solvabilité et qu'il ne se justifiait pas de mentionner la créance en question. Toutefois compte tenu des liens existants entre le recourant et B. _____ Ltd, déjà relevés dans le rapport du DAPE, il était douteux que cette créance, si elle existait, pouvait donner lieu à un recouvrement forcé. Le même raisonnement devait être fait s'agissant des griefs soulevés concernant les sociétés D. _____ et C. _____. Enfin, le montant de USD 420'000'000.-, que le recourant alléguait avoir payé pour sauver la société de son frère ainsi que les montants versés pour diverses campagnes électorales et pour le financement de nombreuses oeuvres caritatives, n'était pas démontré. A cela s'ajoutait qu'aucun acte de défaut de bien ni aucune faillite n'avaient été enregistrés au vu de l'extrait du registre des poursuites du 4 février 2019, alors qu'en comparant ce dernier avec celui du 7 février 2018, il apparaissait en revanche que deux créances d'environ 10'000 fr. avaient été payées et que des poursuites pour un montant d'environ 86'000 fr. avaient été retirées.

5.3. Invoquant l'art. 9 Cst. et l'appréciation arbitraire des faits, les recourants s'en prennent au refus par l'instance précédente de reconnaître leur insolvabilité sur la base des documents produits. Ils se bornent toutefois à opposer leur opinion sur la valeur de leurs moyens de preuve à celle de l'instance précédent, en se fondant du reste pour partie sur des faits qui ne ressortent pas de l'arrêt attaqué sans tenter de démontrer que les conditions de l'art. 97 al. 1 LTF (cf. consid. 2.2. ci-dessus) seraient réunies pour compléter ceux retenus par l'instance précédente, le simple renvoi à des pièces numérotées ou à d'autres procédures n'étant pas suffisant. Les recourants n'ont par conséquent pas réussi comme ils le prétendent à renverser le fardeau de la preuve relatif à leur insolvabilité.

Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable en tant qu'il concerne

l'impôt fédéral direct.

II. Impôt cantonal et communal

6.

Les recourants se plaignent de la violation des art. 6 CEDH, 29 al. Cst., 48 al. 4 LHID et 43 de la loi cantonale genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc; RSGE D 3 17).

S'agissant de la violation des art. 6 CEDH et 29 Cst., il peut être renvoyé aux développements concernant l'impôt fédéral direct exposés ci-dessus. L'art. 48 al. 4 LHID ne concerne que les conditions du droit d'être entendu en cas de *reformatio in pejus* et non pas le régime de solidarité fiscale des époux. Les recourants, enfin, ne motivent pas la violation de l'art. 43 LPFisc de manière conforme aux exigences accrues de l'art. 106 al. 2 LTF. L'ensemble des griefs relatifs au droit d'être entendu oralement doivent être rejetés dans la mesure où ils peuvent être examinés.

7.

Les recourants se plaignent en vain de la violation des art. 46 et 48 al. 4 LHID, qui contiennent des dispositions similaires aux art. 125 ss LIFD. Leur grief doit être rejeté pour les mêmes motifs que ceux qui ont été exposés en matière d'impôt fédéral direct ci-dessus. Ils ne motivent pas la violation des art. 25, 42, 43, 45, 51 et 54 LPFisc de manière conforme aux exigences accrues de l'art. 106 al. 2 LTF, de sorte qu'il n'est pas entré en matière sur leurs griefs.

8.

L'extinction de la solidarité entre époux n'étant pas une matière harmonisée (arrêt 2C_58/2015 du 23 octobre 2015 consid. 7), mais une question de pur droit cantonal, sauf exceptions non pertinentes en l'espèce (cf. art. 95 let. c, d et e LTF), les recourants ne peuvent en invoquer la violation en tant que telle devant le Tribunal fédéral (art. 95 LTF e contrario; cf. consid. 1.4 ci-dessus). Il est néanmoins possible de faire valoir que l'application du droit cantonal consacre une violation du droit fédéral, comme la protection contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) ou la garantie d'autres droits constitutionnels. Le Tribunal fédéral n'examine cependant de tels moyens que s'ils sont formulés conformément aux exigences de motivation qualifiée prévues à l'art. 106 al. 2 LTF (**ATF 136 II 304** consid. 2.5 p. 314; arrêt 2C_330/2013 du 10 septembre 2013 consid. 2.1).

En l'espèce, le mémoire des recourants ne remplit pas ces conditions s'agissant de l'application du droit cantonal ni celles d'une démonstration de l'appréciation arbitraire des preuves par l'instance précédente (cf. consid. 4.3 ci-dessus), raison pour laquelle les griefs des recourants en matière d'impôt cantonal et communal sont rejetés dans la mesure où ils peuvent être examinés.

Par conséquent, il y a lieu de rejeter également le recours dans la mesure où il est recevable en ce qu'il concerne l'impôt cantonal et communal.

9.

Les recourants ont sollicité l'octroi de l'assistance judiciaire (art. 64 al. 1 LTF). Ils n'ont toutefois pas démontré ne pas disposer des ressources suffisantes pour la défense de leurs intérêts, de sorte que la demande d'assistance judiciaire est rejetée. Succombant, ils supportent solidairement entre eux les frais de la procédure fédérale (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable en matière d'impôt fédéral direct.

2.

Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable en matière d'impôt cantonal et communal.

3.

La requête d'assistance judiciaire est rejetée.

4.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge des recourants solidairement entre eux.

5.

Le présent arrêt est communiqué aux mandataires des recourants, à l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève, à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 22 janvier 2021

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Dubey